Un passo ulteriore verso un sistema federale: un tributo per l’Unione Europea[*]

Gianluigi Bizioli

Sommario: 1. Introduzione. 2. L’originalità dell’Unione Europea e la flessibilità del federalismo. 3. Le competenze in materia fiscale dell’Unione. Il potere di istituire tributi propri.

1. Introduzione

Il processo di integrazione europea è uno dei temi più controversi e più sfuggenti del discorso giuridico del dopoguerra[1]. Ciò è dovuto a numerosi fattori, in primo luogo storici e politici, ma anche alla difficoltà di abbandonare sicuri approdi teorici e, per altro verso, alla necessità di tempo per crearne o adottarne di nuovi alla mutata realtà politica. Una chiara evidenza di queste difficoltà emerge anche dall’oggetto da assumere quale elemento di studio. Si parla, in maniera sostanzialmente indifferente, di cessione (o limitazione) della sovranità statale a favore dell’Ue, ma anche di rapporto fra ordinamenti, fino a giungere a evocare gli strumenti teorici del pluralismo giuridico[2].

Non è troppo complicato osservare – né è difficilmente smentibile – che buona parte di queste difficoltà sono dovute alla centralità (o, come si dirà, alla

[*] Una prima versione di questo contenuto è stata pubblicata in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze* 2021: 293-314.

[1] Il processo è stato suggestivamente definito quale «French Revolution of our time» perché «set the agenda for modern political thought by bringing people as the constitution-founding subject onto the historical stage, so now European supranational integration transnationalizes democracy and recasts the legitimacy conditions of political action» (Perju 2018, 49).

[2] Ho cercato di indagare questo tema, sempre nella prospettiva delle conseguenze prodotte sul fenomeno tributario, in (almeno) tre lavori: Bizioli 2008, in particolare nel Capitolo 1; Bizioli 2015; Bizioli, e Sacchetto 2016, 11.

Gianluigi Bizioli, University of Bergamo, Italy, gianluigi.bizioli@unibg.it, 0000-0003-4265-6887

Referee List (DOI: 10.36253/fup_referee_list)
FUP Best Practice in Scholarly Publishing (DOI 10.36253/fup_best_practice)

Gianluigi Bizioli, *Un passo ulteriore verso un sistema federale: un tributo per l’Unione Europea*, © Author(s), CC BY 4.0, DOI 10.36253/978-88-5518-591-2.06, in Mauro Campus, Stefano Dorigo, Veronica Federico, Nicole Lazzerini (edited by), *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro dell’Ue tra responsabilità fiscale, solidarietà e nuova cittadinanza europea*, pp. 81-95, 2022, published by Firenze University Press, ISBN 978-88-5518-591-2, DOI 10.36253/978-88-5518-591-2

esclusività) che il concetto di sovranità ha assunto con la formazione degli Stati moderni[3]. Il processo storico che ha condotto all'affermazione dello Stato come forma monopolistica legittimata all'esercizio dell'autorità o, in termini politici, come istituzione che ha formalizzato l'esercizio della politica, ha consolidato l'idea dell'unicità e dell'esclusività del potere, non sorprendentemente denominata sovranità o, in termini più laici, in ragione della differente evoluzione storica, *Kompetenz-Kompetenz*. Accogliendo l'assolutezza di questa concettualizzazione, ogni altro luogo di esercizio di potere deve intendersi – politicamente e giuridicamente – come derivato dallo Stato e, in maniera brutale, privo di sovranità[4].

Applicata senza variazioni a un diverso processo politico, quello dell'integrazione europea, ma anche all'intensificazione delle relazioni inter-statali (o internazionali), l'idea di sovranità non poteva che condurre alla configurazione dell'Ue quale (tradizionale) organizzazione internazionale, la cui fonte di legittimazione giuridica delle competenze attribuite deriva esclusivamente dalla limitazione dei poteri dello Stato e, corrispondentemente, dal trasferimento del loro esercizio alle istituzioni sovranazionali[5].

Per altro verso, la negazione dell'utilità di un'accezione giuridica della sovranità, per quanto autorevolmente condotta nell'ambito della completa separazione fra politica, diritto e società, non era in grado di cogliere appieno gli elementi istituzionali alla base del processo di integrazione europea[6].

I tentativi di adattamento della idea di sovranità, nella misura in cui non si voglia o intenda trasfigurarla, portano inevitabilmente a due opposte rappresentazioni teoriche: per un verso, configurare l'integrazione europea come un processo derivato e legittimato dalla sovranità statale; per altro verso, all'opposto, considerare l'Unione Europea («Ue» o «Unione») quale luogo della legittimazione sovrana e che questa s'irradi sugli Stati membri.

[3] Senza alcuna pretesa euristica, è curioso notare che, solo la dottrina italiana, ha dedicato al concetto tre lavori negli ultimi due anni: Galli 2019; Mastroiacovo 2019 e Cannizzaro 2020.

[4] Queste conclusioni non richiedono il supporto di uno specifico apparato bibliografico. È sufficiente il riferimento a qualche scritto relativo al processo di integrazione europea: Pellet 1997, 229: «l'identité entre souveraineté et forme étatique est totale: toute entité souveraine est nécessairement un Etat et tout Etat est nécessairement souverain»; Loughlin 2003, 57: «Being "entirely inseparable from the state", sovereignty is a modern concept. Although the terminology of sovereignty was in use during the medieval period, the concept in a true sense did not then exist». La citazione riportata nel testo è tratta da Loyseau 1614: «la Souveraineté est due tout inseparable de l'Etat».

[5] Così, Pellet 1997, 204: «le droit international constitue l'ancrage et le fondement mêmes du droit communautaire», ma anche Hartley 1999: 179.

[6] Mi riferisco, naturalmente, alla prospettiva kelseniana, compiutamente elaborata nello scritto originariamente pubblicato nel 1920, *Das Problem der Souveränität un die Theorie des Völkerrechts,* nella misura in cui si ritiene che «l'ordine giuridico è tanto privo di risonanza esistenziale da rinviare logicamente a una dimensione universale, alla *civitas maxima* che non riconosce la sovranità degli Stati ma ne interpreta gli ordinamenti come specificazione di una medesima legge» (Galli 2019, 102-3). Pare complicato anche attribuire portata sovrana alla *Grundnorm* poiché, in essenza, si caratterizza quale mero presupposto logico del sistema giuridico.

Queste ricostruzioni del processo di integrazione europea fondate sul tradizionale concetto di sovranità statale soffrivano (e, tuttora, soffrono) di una sostanziale incapacità di descrivere adeguatamente il fenomeno. Per un verso, infatti, impiegano una nozione di sovranità che non si adatta alle organizzazioni plurali di Stato, e, in particolare, all'idea di federalismo[7], e, per altro verso, non era in grado di valorizzare i caratteri originali del sistema UE, il suo funzionamento e i rapporti con gli Stati Membri.

La reazione delle dottrine giuridica e politica si è manifestata in due direzioni. Per un verso, si è snaturata l'idea di sovranità, nel senso di escluderne il carattere di esclusività e assolutezza (in questo senso, autorevolmente, Habermas 2012; Habermas 2015b e Habermas 2015a, 546) e, per altro verso, di nuovo, si è cercato di abbandonare l'idea stessa verso rappresentazioni (spesso non meglio definite) di pluralismo costituzionale (si veda Walker 2003, e le collettanee Weiler e Wind 2003 e Avbelj e Komárek 2012).

Tutto ciò premesso, questo complesso e ampio dibattito appare centrale, oltre a essere propedeutico, alla comprensione del rinnovato dibattito in merito alle competenze tributarie (o alla sovranità tributaria) dell'UE e, in particolare, se l'Unione sia titolare di un potere di istituire tributi propri (ossia, tributi destinati al finanziamento delle spese pubbliche dell'Unione). Come è agevole intendere, questo tema non dipende esclusivamente dalla formale (o positiva) ripartizione delle competenze, ma anche dall'assetto costituzionale dell'Unione, il quale comprende anche la struttura organizzativa e i rapporti con gli Stati membri.

Questo contributo si propone l'obiettivo di indagare i presupposti e i limiti della potestà tributaria dell'Unione e, a tal fine, si affronterà, in primo luogo, la questione della (preferibile) qualificazione dell'Unione, avendo ben presente che si tratta di una questione preliminare e pregiudiziale rispetto a quella dei poteri tributari ma, altresì, che la trattazione avrà un carattere meramente funzionale all'obiettivo di questo scritto. In questa indagine, si evidenzieranno dapprima i caratteri fondamentali dell'UE e, quindi, si cercherà di dare una sistemazione teorica di tali caratteri.

La seconda parte del contributo, diversamente, analizzerà i contenuti e i confini delle competenze fiscali dell'Unione per verificare la titolarità di un potere di introdurre tributi propri, avendo riguardo alla funzione regolatoria dell'Unione e a quella strumentale all'instaurazione e al funzionamento dell'Unione Economica e Monetaria (UEM).

2. L'originalità dell'Unione Europea e la flessibilità del federalismo

L'origine politica dell'Unione è racchiusa nella famosa Dichiarazione di Schuman del 9 maggio 1950 che, ponendo le basi della creazione della Comuni-

[7] Tanto che la dottrina costituzionalistica ha progressivamente abbandonato la biunivoca rappresentazione Stato-sovranità, Walker 2003, 18 e, comunque, ne dubitano la efficacia esplicativa nel caso della federazione: Friedrich 1968, 8: «[n]o sovereign can exist in a federal system; autonomy and sovereignty exclude each other in such a political oder» e Beaud 2009, 89: «[l]a federation ne peut être définie par la notion de souveraineté».

tà Economica del Carbone e dell'Acciaio (CECA) mirava a risolvere il secolare conflitto continentale fra Francia e Germania. Lo scopo di tale organizzazione non era limitato a creare condizioni per la pace e a rendere materialmente impossibile lo scoppio di un'altra guerra sul continente europeo, bensì era quello di costituire «il primo nucleo concreto di una Federazione europea indispensabile al mantenimento della pace» (fattore fortemente valorizzato da Baquero Cruz 2016, 357 sgg., e Avbelj 2011, 824-5). Questo elemento originario trova riconoscimento anche nel Preambolo del Trattato istitutivo della Comunità Economica Europea (CEE) ove le Parti contraenti, affermando solennemente che, «risoluti a rafforzare, mediante la costituzione di questo complesso di risorse, le difese della pace e della libertà e facendo appello agli altri popoli d'Europa, animati dallo stesso ideale, perché si associno allo stesso sforzo», hanno integrato nell'atto costitutivo l'obiettivo elaborato nella Dichiarazione di Schuman.

Tuttavia, l'idea fondamentale lungo la quale questa analisi si deve sviluppare è che l'Unione, già all'atto della sua istituzione quale CEE, sorge con caratteri del tutto originali o, in termini comparativi, con caratteri che segnano una discontinuità con le altre organizzazioni internazionali della medesima epoca[8]. Questi caratteri possono essere ridotti a quattro: una struttura istituzionale a cui è affidato il perseguimento dell'interesse sovranazionale, separata e distinta rispetto a quella degli Stati membri; un apparato giurisdizionale a cui è affidata in via esclusiva l'interpretazione del diritto della CEE, anche attraverso il meccanismo del rinvio pregiudiziale che instaura una cooperazione istituzionale con i giudici degli Stati membri; la diretta applicabilità dei Regolamenti che assegna rilevanza giuridica e partecipazione al processo di integrazione ai soggetti appartenenti agli Stati membri e la previsione di rigide procedure per la modifica dei trattati. Assumo che questi ultimi tre caratteri siano ben noti e, quindi, riproduco un breve commento di Pescatore in relazione al primo:

> La véritable signification de la règle de majorité, dans la conception originaire du traité CEE, était d'enlever aux Etats la possibilité de bloquer unilatéralement le processus de décision et d'exclure, par là, les marchandages bien connus auxquels peut donner lieu l'exploitation d'une telle situation de blocage (Pescatore 2005, 20).

Non solo, quindi, il Trattato CEE prevedeva istituzioni deputate esclusivamente alla realizzazione dell'interesse sovranazionale – Commissione, Assemblea e Corte di Giustizia –, ma anche procedure concepite per trasformare la somma degli interessi statali nell'interesse dell'Unione.

Il riconoscimento dell'originalità di questi caratteri condurrà la Corte di Giustizia a definire la Comunità quale

[8] Pierre Pescatore, teorico di una una delle prospettive più originali nella ricostruzione del fenomeno dell'integrazione europea, osservava che i trattati europei evidenziano «les débuts d'une transformation comparable à celle qu'a apportée, dans la vie de l'Etat, vers la fin du XVIII^e^ siècle, l'introduction de la doctrine dite de la "séparatoin des pouvoirs"». Pescatore 2005.

> ordinamento giuridico di nuovo genere nel campo del diritto internazionale, a favore del quale gli Stati hanno rinunziato, anche se in settori limitati, ai loro poteri sovrani, ordinamento che riconosce come soggetti, non soltanto gli Stati membri ma anche i loro cittadini[9].

La successiva sentenza *Costa v Enel* coglie un ulteriore e più pregnante elemento caratterizzante il processo europeo, quello dell'integrazione fra il diritto generato dal nuovo ordinamento e quello degli Stati membri[10].

È stato correttamente osservato che anche le Corti Supreme degli Stati membri hanno intrapreso un simile percorso riconoscendo, fin dall'origine del processo di integrazione europea, la natura speciale o autonoma (dell'ordine giuridico) dell'Unione (Avbelj 2011, 827).

Sebbene la questione abbia una rilevanza prevalentemente teorica per l'indagine condotta in questa sede, conformemente a queste linee ricostruttive i caratteri distintivi fondamentali dell'Unione sono presenti fin dall'origine e la loro emersione, non creazione, è opera dell'attività della Corte di Giustizia. Non è, quindi, condivisibile sino in fondo la tesi della trasformazione dell'Unione – questa è l'autorevole posizione di Weiler 1991, 2407 – attraverso la giurisprudenza della Corte, quanto, piuttosto, della progressiva concretizzazione (o presa di coscienza) dei tratti unici del fenomeno.

Se questa ricostruzione è convincente, la tesi che l'Unione è un'organizzazione derivata dagli Stati membri, nel senso che trae la propria legittimazione (democratica) dalle Costituzioni degli Stati membri, i quali continuano a rivestire il ruolo di «Herren of the Verträge»[11], appare difficilmente accettabile. Come la stessa reazione dell'Unione alla crisi economico-finanziaria del 2008/2009 dimostra, l'Unione è titolare e portatrice di un interesse (politico) separato rispetto a quello degli Stati membri e, a tal fine, è dotata delle istituzioni e degli strumenti giuridici per il perseguimento di tale interesse. Tale interesse e, conseguentemente, le istituzioni e gli strumenti normativi, non trovano legittimazione (democratica) nell'ordine giuridico degli Stati membri né, tantomeno, nella sovranità degli Stati membri, bensì direttamente nell'atto costitutivo dell'Unione e, in ultima istanza, nei cittadini europei. Non appare casuale che fin dal Trattato CEE il Preambolo faccia riferimento alla determinazione delle Parti contraenti «a porre le fondamenta di una unione sempre più stretta

[9] Corte giust. CE 5 febbraio 1963, C-26/62, *NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos*, in Racc. CE 1963, p. 23.

[10] Corte giust. CE 15 luglio 1964, C-6/64, *Flaminio Costa v. E.N.E.L.*, in Racc. CE, p. 1144, ove si precisa che l'ordinamento giuridico CEE «è integrato nell'ordinamento giuridico degli Stati membri all'entrata in vigore del Trattato».

[11] In questa prospettiva si muove il *Bundesverfassungsgericht* almeno a partire dalla famosa sentenza sulla ratifica del Trattato di Maastricht (Bundesverfassungsgericht, 12 ottobre 1993, 2 BvR 2134, 2159/92), ma anche quella relativa al Trattato di Lisbona (Bundesverfassungsgericht, 30 giugno 2009, 2 BvE 2/08), e, recentemente, nella sentenza *Weiss* relativa al programma di acquisto dei titoli di Stato da parte della Banca Centrale Europea (Bundesverfassungsgericht, 5 maggio 2020, 2 BvR 859/15).

fra i popoli europei», individuando, in questo modo, la legittimazione ultima dell'Unione non nelle Costituzioni nazionali o nelle sovranità nazionali, bensì nei popoli europei[12].

Ragionando in questi termini, il punto fermo nella ricostruzione dei rapporti fra Unione e Stati membri è quello del riconoscimento di un duplice centro originario di autorità, il quale può essere definito sovranità duale, se si intende prestare deferenza alla centenaria cultura politico-giuridica statale – come fa, per esempio, Habermas nei lavori citati *supra* – oppure, come a me pare preferibile, ricondurre alla teoria politico-giuridica del federalismo[13]. In questo senso, il federalismo non si deve, in primo luogo, confondere con la federazione quale entità collettiva assimilabile allo Stato, bensì trova rappresentazione in quelle organizzazioni politiche «that is marked by the combination of shared rule and self-rule» (Watts 1998, 120), il cui accordo (o patto) federale comprende un luogo politico – i singoli membri – che detta regole autonome e un luogo politico dotato del potere di introdurre regole vincolanti per tutti i membri. La coesistenza e il funzionamento dei due livelli di governo è assicurato da un accordo costituzionale il quale, in primo luogo, assicura l'equilibrata conservazione dei singoli membri e del loro interesse, delle istituzioni e dell'interesse comune, nonché provvede alla ripartizione delle competenze e delle funzioni fra i diversi livelli di governo[14].

Si può dunque concludere che, seguendo questo ragionamento, l'Unione è «a coherent legal and political order, but one that implies a dual rather than a

[12] Questa conclusione è condivisa da Avbelj 2011, 829: «[t]oday there is a supranational community in the European Union. It is composed of the citizens of the Member States, who have been recognized a complementary status of EU citizens», sebbene non si condivida che tale legittimazione fosse assente all'atto dell'istituzione della CEE.

[13] L'elaborazione del concetto di sovranità divisa è frutto del pragmatismo politico e giuridico della giurisprudenza e della dottrina statunitense. Nel noto caso *McCulloch v Maryland* (Supreme Court, 6 marzo 1819, 17 U.S. 316), la *Supreme Court*, all'unanimità, dichiarò che: «[i]n America, the powers of sovereignty are divided between the Government of the Union and those of the States. They are each sovereign with respect to the objects committed to it, and neither sovereign with respect to the objects committed to the other». Nello stesso senso, diffusamente, A. Hamilton, *The Federalist Papers.* Si veda, a titolo di esempio, il n. 42 sulla presunta assolutezza della sovranità degli Stati membri: «[t]his is not the only case in which the articles of Confederation have inconsiderately endeavored to accomplish impossibilities; to reconcile a partial sovereignty in the Union, with complete sovereignty in the States; to subvert a mathematical axiom, by taking away a part, and letting the whole remain».

[14] Questo riconoscimento è stato esplicitato dall'art. 4 del Trattato sull'Unione Europea (Tue): «2. L'Unione rispetta l'uguaglianza degli Stati membri davanti ai trattati e la loro identità nazionale insita nella loro struttura fondamentale, politica e costituzionale, compreso il sistema delle autonomie locali e regionali. Rispetta le funzioni essenziali dello Stato, in particolare le funzioni di salvaguardia dell'integrità territoriale, di mantenimento dell'ordine pubblico e di tutela della sicurezza nazionale. In particolare, la sicurezza nazionale resta di esclusiva competenza di ciascuno Stato membro. 3. In virtù del principio di leale cooperazione, l'Unione e gli Stati membri si rispettano e si assistono reciprocamente nell'adempimento dei compiti derivanti dai trattati».

unitary sourcing of authority and which accords no necessary priority to one site or level – state or European – over the other» (così, Walker 2016, 343)[15].

Questo assetto costituzionale conduce a precise conseguenze sul piano dei rapporti fra istituzioni e fonti giuridiche. Come ho già evidenziato in altre sedi (Bizioli 2015, 37 sgg.), tali rapporti devono essere ricostruiti in termini di integrazione giuridica, concetto attraverso il quale l'interesse dei singoli membri di una unione, in specifiche aree di competenza, è sostituito da un interesse comune, piuttosto che dalla (faticosa) attività di composizione della somma degli interessi dei singoli (tipico delle relazioni internazionali).

L'oggetto dell'integrazione sono sia le regole giuridiche sia le istituzioni. Con riferimento alla prima accezione, l'integrazione giuridica deve intendersi come il processo di unificazione di due o più ordini giuridici. Si tratta di un processo che provoca, costantemente, un continuo disordine e una tendenza verso un nuovo ordine giuridico integrato, prodotto dall'interazione e dal recepimento di principi e norme appartenenti a sistemi giuridici differenti. In aggiunta, si tratta di un processo 'multidirezionale': il diritto dell'Unione si integra nel diritto statale, ma anche quest'ultimo si integra in quello dell'Ue. Entrambi gli ordini giuridici sono, a loro volta, aperti al recepimento dei diritti e principi internazionali relativi alla protezione dei diritti dell'uomo. Il percorso discendente del diritto dell'Unione è ampiamente testimoniato dall'elaborazione dei caratteri della prevalenza e della efficacia diretta delle norme europee; per altro verso, il processo ascendente è stato riconosciuto dal giudice europeo in funzione di chiusura delle più evidenti lacune del suddetto ordinamento e quale reazione alla giurisprudenza degli anni '70 delle Corti costituzionali italiana e tedesca.

Nella seconda accezione, l'integrazione riguarda le istituzioni appartenenti a ordinamenti differenti, che collaborano alla realizzazione di una legalità comune. L'istituzione delle Comunità europee prima, e dell'Unione europea, poi, ha prodotto un apparato integrato finalizzato all'applicazione del diritto dell'Ue, sia con riguardo alla funzione giurisdizionale sia a quella amministrativa. La creazione più originale dell'ordinamento europeo è probabilmente la struttura giudiziale integrata Corte di Giustizia-giudici nazionali che coopera quotidianamente nell'interpretazione e applicazione del diritto europeo (così, in maniera pressoché testuale, Bizioli 2015, 41-2, a cui si devono aggiungere le fonti ivi citate).

In questi termini, dunque, il processo di integrazione europea può essere rappresentato, per dirla con un termine della scienza naturale, come osmosi fra le regole giuridiche e le istituzioni appartenenti ai diversi livelli di governo (oppure, per chi vi è affezionato, nell'accezione sopra elaborata, ai due ordini sovrani).

La conseguenza più rilevante è che non esistendo un ordine giuridico, né un'istituzione, deputati a risolvere eventuali conflitti fra i diversi livelli di go-

[15] Per una simile impostazione teorica, Nicolaidis e Howse 2002; Schütze 2015, Capitolo 2; Schütze 2017; Baquero Cruz 2008, 418 sgg.; Avbelj 2011, 828: «[t]he European Union has thus incrementally emerged with its own autonomous supranational legal order, while preserving the national legal orders too. The integration has fulfilled the legal criterion of a union – the existence of plurality of legal orders».

verno, il metodo predeterminato è quello del dialogo (o della cooperazione) fra gli attori istituzionali coinvolti.

3. Le competenze in materia fiscale dell'Unione. Il potere di istituire tributi propri

La funzione che il tributo svolge nell'Unione è differente rispetto a quella svolta negli Stati membri. Mentre in questi ultimi l'imposizione tributaria svolge la tradizionale funzione fiscale, ovverosia far partecipare i consociati al riparto delle spese pubbliche, il sistema UE assegna al tributo una prevalente funzione regolatoria (o strumentale) del Mercato Interno (e, più in generale, dello spazio di libertà, sicurezza e giustizia senza frontiere interne solennemente previsto dall'art. 2, par. 2, TUE). La funzione fiscale del tributo è, nell'ordine giuridico UE, meramente residuale e affidata integralmente al sistema dei dazi doganali della tariffa doganale comune (art. 31 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea «TFUE»).

Nell'idea originaria dei Padri Fondatori, quindi, l'imposizione tributaria avrebbe dovuto essere uno strumento di neutralità volto a realizzare un assetto economico privo di discriminazioni basate sulla nazionalità di merci, persone, servizi e capitali e non falsato dalle agevolazioni fiscali concesse a qualche impresa a scapito delle altre. Con la sola eccezione dei dazi doganali e della relativa Unione doganale, la natura e il ruolo dell'imposizione tributaria nel sistema UE trovano una perfetta sintesi nell'espressione «armonizzazione fiscale»[16], positiva o negativa. Nell'accezione positiva, tale competenza è finalizzata alla modifica (o alla creazione) di una data norma o disciplina normativa tributaria in conformità a un modello comune[17], mentre in quella negativa quale limite imposto sistemi tributari statali per garantire il rispetto del generale principio di non discriminazione e il divieto di aiuti di Stato. Tuttavia, il profilo essenziale dell'armonizzazione, ravvicinamento, coordinamento e altri similari (così, Sacchetto 2009, 1) è quello di consentire il funzionamento del mercato interno e di evitare distorsioni economiche alla circolazione dei fattori produttivi.

Il paradigma dominante, seppure non esclusivo, a cui è informata l'imposizione tributaria nei trattati è quello della neutralità economica, non nei termini tradizionalmente utilizzati dalla scienza economica, bensì quale eliminazione degli ostacoli fiscali e delle distorsioni fiscali all'interno del mercato interno. Non vi è dubbio che i trattati esprimano una precisa scelta ideologica a favore dell'economia di mercato quale strumento di creazione della ricchezza e della qualificazione del tributo in termini di barriera a tale risultato – come avevo già evidenziato in Bizioli 2008, 137 sgg. – ma è altrettanto indubbio che tale natura è riferibile esclusivamente a quella competenza che ha quale oggetto l'armonizzazione fiscale. Detto in termini differenti, «l'armonizzazione fiscale non perse-

[16] Il tema è stato ampiamente approfondito dalla dottrina italiana, europea e internazionale. Uno dei contributi ancora oggi indispensabili per comprendere l'argomento è quello di Sacchetto 2009.

[17] Similmente, da ultimo, Comelli 2018, 1401, il quale tuttavia distingue fra i concetti di armonizzazione e di ravvicinamento.

gue finalità di giustizia tributaria, intesa nel senso di riparto solidale delle spese pubbliche in funzione distributiva e redistributiva» (Bizioli 2008, 139) perché tale obiettivo è consapevolmente assegnato alla competenza degli Stati membri, coerentemente al principio di sussidiarietà che privilegia le tradizioni sociali, economiche e costituzionali proprie di ciascuna realtà statale.

Una prima conclusione, dunque, è che la costituzione e il funzionamento del Mercato Interno ha condotto a un riparto della competenza tributaria, secondo i caratteri *supra* definiti al paragrafo 2, di natura differente: la potestà tributaria degli Stati membri persegue (primariamente) finalità fiscali e, in via sussidiaria, finalità extrafiscali (lo condivide Buzzacchi 2022), essenzialmente redistributive, in ragione differente a seconda delle tradizioni statali, mentre l'armonizzazione fiscale di cui è titolare l'Unione mira a regolare i diversi sistemi tributari statali al fine di realizzare la neutralità all'interno del mercato interno. Il risultato è l'integrazione istituzionale e normativa che si evidenzia in maniera del tutto peculiare attraverso la compenetrazione del principio di non discriminazione in base alla nazionalità nei principi statali di eguaglianza tributaria (per una esemplificazione dei risultati, cfr. Bizioli e Sacchetto 2016, 19 sgg.).

Rispetto a questa rappresentazione, che è riferibile, in sostanza, alla fase fondativa dell'Unione, solo in un momento temporale successivo si è affermato il secondo pilastro dell'azione sovranazionale che coincide con l'istituzione di «un'unione economica e monetaria la cui moneta è l'euro» (art. 3, par. 4, TUE). Quest'ultima Unione (UEM) è composta di due politiche (art. 119, TFUE). Quella monetaria si comprende la moneta unica – Euro – e «una politica monetaria e una politica del cambio uniche che abbiano l'obiettivo principale di mantenere la stabilità dei prezzi e, fatto salvo questo obiettivo, di sostenere le politiche economiche generali nell'Unione conformemente al principio di un'economia di mercato aperta e in libera concorrenza» (art. 119, par. 2, TFUE). Poiché questa politica esprime un interesse esclusivamente sovranazionale, nel senso descritto *supra* al paragrafo 2, la competenza è coerentemente radicata presso le istituzioni dell'Unione e, più precisamente, attribuita alla Banca Centrale Europea (BCE) e al Sistema europea di banche centrali (SEBC) (art. 127, TFUE).

La politica economica consiste nel coordinamento delle politiche economiche degli Stati membri, nel Mercato Interno e nella definizione di obiettivi comuni compatibili con un'economia di mercato aperta e in libera concorrenza (art. 119, par. 1, TFUE). In questo senso, l'art. 120 prevede una stretta connessione fra la politica economica degli Stati membri e gli obiettivi dell'Unione.

Questa politica è difficile da classificare nell'ambito del modello delle competenze attribuite disegnato dall'art. 5, TUE perché, pur essendo assegnata al livello sovranazionale e, sostanzialmente, al Consiglio, è fondata (anche) sopra strumenti normativi atipici, che non ricadono fra quelli propri della potestà legislativa dell'Unione[18].

[18] Lo Schiavo 2017, 91, rileva che il Capo 1 del Titolo VIII del TFUE «its uneasily with the general structure of EU competences (exclusive, shared or supporting) and suggests that European economic governance is not strictly speaking an EU competence».

L'architettura dell'UEM, solo superficialmente delineata, evidenzia tre elementi d'interesse ai fini della presente analisi. In primo luogo, l'attività di coordinamento delle politiche economiche degli Stati membri ha natura largamente regolamentare, al pari della più specifica attività di armonizzazione fiscale. Naturalmente, mentre quest'ultima ha una incidenza diretta sui sistemi tributari statali, il coordinamento delle politiche economiche si rivela solo mediatamente, nella misura in cui gli obiettivi fissati a livello sovranazionale richiedano modifiche ai sistemi tributari.

In secondo luogo, l'UEM si caratterizza, in maniera manifesta, per l'asimmetria sul piano dell'attribuzione delle competenze e su quello delle procedure. Mentre la politica monetaria, sia riguardo all'Eurozona sia agli Stati membri che non hanno aderito all'Euro, è saldamente assegnata a organi o istituzioni dell'Unione ed è governata secondo atti e decisioni formalizzate a livello UE, il coordinamento della politica economica non solo è oggetto di una limitata formalizzazione da parte dei trattati, ma, soprattutto, mostra stringenti vincoli contenutistici. Questa rappresentazione richiede due precisazioni. Per un verso, alla modesta regolazione da parte dei trattati, è succeduto un profluvio di misure relative soprattutto al coordinamento delle scelte di finanza pubblica statale, non esclusivamente di fonte UE, quale reazione alla crisi finanziaria ed economica del 2007/2008 (una delle migliori analisi critiche di tali interventi si trova in Hinarejos 2013, 1627 sgg.). In sintesi, tale azione di coordinamento normativo e istituzionale si è mossa all'interno della cornice fissata dai trattati e, in particolare, irrigidendo ulteriormente i vincoli sovranazionali alla finanza pubblica degli Stati membri. Per altro verso, sottraendo al potere dell'Unione il potere di concessione di credito agli Stati membri da parte della BCE o da altre Banche Centrali (art. 123, TFUE) e quello di assunzione da parte dell'Unione del debito pubblico o altri impegni riferibili agli Stati membri, i trattati escludono radicalmente ogni ruolo di stabilizzazione dell'economia da parte dell'Unione, imponendo agli Stati membri di risolvere autonomamente gli shock asimmetrici che si abbattono sull'UE (di nuovo, per un'analisi più approfondita si rinvia a Hinarejos 2013, 1622 sgg., e alla relativa bibliografia).

Quest'ultima considerazione apre la strada al terzo elemento d'interesse. Se le regole UEM appaiono adeguate per gli Stati membri che non hanno aderito all'Euro, poiché questi ultimi, seppur nell'ambito di una politica monetaria coordinata, continuano a mantenere il controllo della quantità di moneta in circolazione, le medesime regole sono largamente insufficienti per il governo dell'Eurozona (questa posizione è condivisa da Fontana 2022, la quale parla al proposito di un '*compromesso istituzionale*'). L'introduzione dell'Euro ha prodotto uno spostamento del monopolio della politica monetaria a livello sovranazionale senza, tuttavia, dotare l'Unione dei poteri relativi alla stabilizzazione dell'economia e alla redistribuzione delle risorse economiche (secondo la tradizionale classificazione elaborata da Musgrave 1959). Questa asimmetria rivela un profondo squilibrio nel modello di governo dell'equilibrio eco-

nomico dell'Eurozona che si riflette sulla sostenibilità stessa dell'Euro e che non è conforme alle regole del federalismo (fiscale)[19].

Da ultimo, sul piano delle regole dettate dai trattati e sempre con la marginale eccezione dei dazi doganali, la spesa pubblica dell'Unione è finanziata da risorse trasferite dalla finanza pubblica degli Stati membri. Nonostante l'art. 311, TFUE solennemente preveda che l'Unione si doti «dei mezzi necessari per conseguire i suoi obiettivi e per portare a compimento le sue politiche» (primo comma) e che «[i]l bilancio, fatte salve le altre entrate, è finanziato integralmente tramite risorse proprie» (secondo comma), le finanze pubbliche dell'Unione sono formate da trasferimenti determinati avendo quale parametro una base normalizzata dell'Imposta sul Valore Aggiunto (Iva) e il Prodotto Interno Lordo (PIL) degli Stati membri. Questo modello risente, in maniera evidente, di quelli utilizzati in sede internazionale, i quali poggiano sui presupposti della derivazione e dell'asimmetria. Del primo si è già detto, mentre il secondo segna una frattura fra la competenza e le procedure dal lato delle entrate e di quello delle spese. La competenza in materia di risorse proprie è ripartita fra l'Unione e gli Stati membri, poiché questi ultimi sono tenuti ad approvare la decisione assunta dall'Unione «conformemente alle rispettive norme costituzionali», mentre la procedura è quella propria degli accordi internazionali (art. 311, co. 3, TFUE). Per altro verso, la decisione relativa alle spese pubbliche coinvolge, in maniera più o meno rilevante, il Parlamento europeo e la competenza è esclusivamente attribuita all'Unione[20].

Sebbene non sia l'oggetto principale di questo contributo, l'attuale sistema della finanza pubblica dell'Unione presenta almeno tre difetti:

- la complessità del sistema, che lo rende poco trasparente;
- la derivazione delle risorse dalla finanza pubblica statale non consente la partecipazione dei consociati dell'Unione al finanziamento della spesa pubblica;
- la dimensione quantitativa del bilancio dell'Unione – circa l'un per cento della somma dei PIL statali – è insufficiente in considerazione del livello di integrazione dell'Unione.

La sintetica ricostruzione proposta offre numerosi spunti di riflessione per la ricerca di una potestà tributaria dell'Unione.

[19] La prova di questa conclusione, oltre all'enorme quantità di dottrina sul punto, è racchiusa nel ruolo assunto dalla BCE a partire dal 2012 attraverso il programma di acquisto indiretto dei titoli di Stato dei Paesi più esposti alla crisi finanziaria ed economica. Il riferimento è al *Securities Market Programme* (SMP) ma, soprattutto, all'*Asset Purchase Programme* (APP), tuttora in essere.

[20] Più precisamente, il Q*uadro finanziario pluriennale* – stabilito per un periodo di cinque anni – è deliberato dal Consiglio all'unanimità «previa approvazione del Parlamento europeo, che si pronuncia a maggioranza dei membri che lo compongono» (art. 312, parr. 1 e 2). Allo stesso modo, l'approvazione del Bilancio annuale segue una procedura speciale a norma della quale il progetto elaborato prima dalla Commissione e, quindi, dal Consiglio, può subire gli emendamenti proposti dal Parlamento europeo (art. 314, TFUE).

In primo luogo, l'attuale assetto degli obiettivi (o delle politiche) dell'Unione, come delineato dall'art. 3, TUE, e l'analisi funzionale dell'imposizione tributaria nel sistema UE impongono una distinzione della posizione degli Stati membri dell'Eurozona rispetto agli altri. Per questi ultimi, la dimensione quantitativa delle risorse appare adeguata rispetto agli obiettivi, mentre la modalità di reperimento delle risorse necessita di una riforma lungo i pilastri delineati *supra* e, in particolare, consentendo la partecipazione diretta dei consociati al finanziamento della spesa pubblica dell'Unione. Ciò rafforzerebbe ulteriormente la legittimazione democratica dell'Unione e sarebbe un'ulteriore conferma della tesi, esposta al paragrafo 2, di un'autonoma sovranità UE.

La questione è molto più complessa per gli Stati membri dell'Eurozona perché la crisi economica del 2007/2008 e l'attuale crisi economica prodotta dal COVID19 hanno evidenziato, conformemente ai paradigmi propri del federalismo (fiscale), che l'Unione deve necessariamente assumere una funzione di stabilizzazione dell'economia e di redistribuzione delle risorse fra gli Stati membri. In questo caso, diversamente da quanto osservato *supra*, non solo la dimensione qualitativa del bilancio richiede una modifica dell'attuale sistema di finanziamento della spesa pubblica dell'Unione, ma anche quella quantitativa, per consentire di realizzare adeguatamente le funzioni citate.

In questa direzione, è naturale ritenere che queste funzioni debbano essere finanziare prioritariamente attraverso uno o più tributi stabiliti direttamente dall'Unione. Come si è già rilevato *supra*, l'attuale assetto dei trattati non prevede espressamente una potestà impositiva per l'Unione, stante la funzione prevalentemente regolativa assunta dall'imposizione tributaria nel processo di integrazione europea. Tuttavia, tale potestà può essere dedotta da disposizioni specifiche, quali per esempio, l'art. 192, par. 2, lett. a), TFUE, il quale consente di introdurre disposizioni fiscali in materia ambientale, ovvero attraverso previsioni generali a contenuto funzionale. Il riferimento è, in particolare, all'art. 311, par. 1, TFUE, a mente del quale «[l]'Unione si dota dei mezzi necessari per conseguire i suoi obiettivi e per portare a compimento le sue politiche», ma anche la disposizione residuale dettata dall'art. 352, par. 1, che consente di adottare le «azioni necessarie» per realizzare uno degli obiettivi dei trattati senza che siano stati conferiti poteri specifici (la tesi dell'invocabilità, a fondamento dell'introduzione di un tribute proprio dell'Unione, dell'art. 311 TFUE è condivisa da Canè 2022, 170).

A sostegno di questa conclusione si possono portare due argomenti. Per un verso, l'evoluzione del processo di integrazione europea è connotata da una marcata natura funzionalistica e, come si è dimostrato *supra*, l'attuale UEM e il sistema delle risorse dell'Unione sono largamente inadeguati rispetto agli obiettivi per cui sono stati originariamente pensati. Per altro verso, la finanza pubblica e, più specificamente, l'imposizione tributaria non costituiscono *ex se* una competenza, bensì uno strumento per raggiungere determinati obiettivi o per l'esecuzione di specifiche politiche previste dai trattati.

Un primo passo in questa direzione è quello segnato dalla proposta della Commissione europea per il nuovo progetto di bilancio pluriennale (*Il Bilancio*

dell'UE come motore del piano per la ripresa economica, COM(2020) 442 final, 27 maggio 2020) il quale, accanto a un significativo incremento quantitativo e a misure di finanziamento del bilancio attraverso la raccolta di denaro sul mercato, prevede specificamente «nuove risorse» finalizzate a contrastare i cambiamenti climatici e a promuovere l'equità fiscale, ma anche a consentire la ripresa economica degli Stati membri più colpiti dalla crisi economica scatenata dal COVID19. Alcune di queste risorse sono specificamente legate a uno scopo, individuato nella preservazione dell'ambiente, ma il progetto della Commissione prevede anche «una risorsa propria basata sulle operazioni delle imprese», diretta a colpire quelle «imprese che traggono enormi benefici dal mercato unico dell'Ue e che sono destinate a sopravvivere alla crisi, anche grazie al sostegno diretto e indiretto dell'Ue e nazionale», nonché «un'imposta sul digitale applicata a società con un fatturato superiore a 750 milioni di EUR» (*Il Bilancio dell'UE come motore del piano per la ripresa economica*, COM[2020], p. 16).

La conclusione che emerge da questa ricostruzione è che, nonostante i trattati non prevedano uno specifico potere impositivo a favore dell'Unione, tale competenza è deducibile dal sistema delle risorse proprie e, in particolare, dal suo collegamento funzionale con gli obiettivi e le politiche dell'Unione. Le risorse proprie tributarie dovrebbero essere impiegate nel finanziamento dell'UEM, per dotare l'Unione di strumenti efficienti per contrastare gli shock asimmetrici che colpiscono l'Eurozona.

Questo risultato non appare in contrasto con l'attuale assetto istituzionale dell'Unione perché, come si è dimostrato *supra*, quest'ultima gode, nella teoria che ritengo preferibile, di una legittimazione autonoma da parte dei cittadini dell'Unione. L'adozione di un tributo proprio, quindi, consentirebbe di adeguare l'attuale struttura dell'Unione ai principi fondamentali del federalismo (fiscale).

Riferimenti bibliografici

Avbelj, M. 2011. "Theory of European Union." *European Law Review* 6: 818-836.

Avbelj, M., e J. Komárek. 2012. *Constitutional Pluralism in the European Union and Beyond*. Oxford e Portland: Hart Publishing.

Baquero Cruz, J. 2008. "The Legacy of the Maastricht-Urteil and the Pluralist Movement." *European Law Journal* 4: 389-422.

Baquero Cruz, J. 2016. "Another Look at Constitutional Pluralism in the European Union." *European Law Journal* 3: 356-354.

Beaud, O. 2009. *Theorie de la Fédération*. Parigi: PUF.

Bizioli, G. 2008. *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*. Padova: CEDAM.

Bizioli, G. 2015. "L'integrazione giuridica delle norme tributarie interne, internazionali ed europee." *Studi Tributari Europei* 1: 32-52.

Bizioli, G., e C. Sacchetto. 2016. "European Constitutional Integration: The Case of Direct Taxation." In *Comparative Fiscal Federalism*, a cura di R. S. Avi-Yonah, e M. Lang. 11-26. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International.

Buzzacchi, C. 2022. "La solidarietà finanziaria nel contesto dell'Unione europea." In *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro dell'U.E. tra responsabilità fiscale,*

solidarietà e nuova cittadinanza europea, a cura di Campus, M., Dorigo S., Federico V., e N. Lazzerini: 57-80. Firenze: Firenze University Press.

Canè, D. "Profili di un'imposta propria dell'Unione europea." In *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro dell'U.E. tra responsabilità fiscale, solidarietà e nuova cittadinanza europea*, a cura di Campus, M., Dorigo S., Federico V., e N. Lazzerini: 164-186. Firenze: Firenze University Press.

Cannizzaro, E. 2020. *La sovranità oltre lo Stato*. Bologna: Il Mulino.

Comelli, A. 2018. "L'armonizzazione (e il ravvicinamento) fiscale tra lo "spazio unico europeo dell'IVA", la Direttiva del Consiglio "contro le pratiche di elusione fiscale" e l'abuso del diritto." *Diritto e Pratica Tributaria* 4: 1397-1436.

Fontana, O. "Tra solidarietà europea e responsabilità nazionali: la tutela dei beni pubblici europei". In *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro dell'U.E. tra responsabilità fiscale, solidarietà e nuova cittadinanza europea*, a cura di Campus, M., Dorigo S., Federico V., e N. Lazzerini: 144-162. Firenze: Firenze University Press.

Friedrich, C. J. 1968. *Trends of Federalism in Theory and Practice*. New York: Praeger.

Galli, C. 2019. *Sovranità*. Bologna: Il Mulino.

Habermas, J. 2012. *The Crisis of the European Union: A Response*. Cambridge: Polity.

Habermas, J. 2015a. "Democracy in Europe: Why Development of the EU into a Transnational Democracy is Necessary and How it is Possible." *European Law Journal* 4: 546-557

Habermas, J. 2015b. *The Lure of Technocracy*. Cambridge: Polity.

Hartley, T. 1999. *Constitutional Problems of the European Union*. Oxford: Hart Publishing.

Hinarejos, A. 2013. "Fiscal Federalism in the European Union: Evolution and Future Choices for EMU." *Common Market Law Review* 6: 1621-1642.

Lo Schiavo, G. 2017. *The Role of Financial Stability in EU Law and Policy*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International.

Loughlin, M. 2003. "Ten Tenets of Sovereignty." In *Sovereignty in transition*, a cura di N. Walker: 55-86. Oxford e Portland: Hart Publishing.

Loyseau, C. 1614. *Traicté des Seigneuries*. II. 4. Parigi.

Mastroiacovo, V., a cura di. 2019. *Le sovranità nell'era della post globalizzazione*. Pisa: Pacini Giuridica.

Musgrave, R. A. 1959. *The Theory of Public Finance: A Study in Public Economy*. New York: McGraw-Hill.

Nicolaidis, K. e R. Howse, a cura di. 2002. *The Federal Vision*. Oxford: OUP.

Pellet, A. 1997. "Les fondements juridiques internationaux du droit communautaire." In *Collected Courses of the Academy of European Law: Volume V*, Book 2, a cura di Academy of European Law 193-271. The Hague.

Perju, V. 2018. "Double Sovereignty in Europe? A Critique of Habermas's Defense of Nation-State." *Texas International Law Journal* 1: 49-75.

Pescatore, P. 2005 (1972). *Le droit de l'integration. Emergence d'un phénomène nouveau dans les relations internationales selon l'expérience des Communautés Européennes*. Bruxelles: Bruylant.

Sacchetto, C. 2009. "Armonizzazione e coordinamento nella Unione Europea: Aggiornamento." *Enciclopedia Giuridica*: 1-13. Roma: Treccani.

Schütze, R. 2015. *European Constitutional Law*. Cambridge: CUP.

Schütze, R. 2017. *From International to Federal Market. The Changing Structure of European Law*. Oxford: OUP.

Walker, N. 2003. "Late Sovereignty in the European Union." In *Sovereignty in transition*, a cura di N. Walker. 3-32. Oxford: Hart Publishing.

Walker, N. 2016. "Constitutional Pluralism Revisited." *European Law Journal* 3: 333-355.
Watts, R. 1998. "Federalism, Federal Political Systems and Federations." *Annual Review of Political Science* 1: 117-137.
Weiler, J. H. H. 1991. "The Transformation of Europe." *Yale Law Journal* 8: 2403-2483.
Weiler, J. H. H., e M. Wind. 2003. *European Constitutionalism Beyond the State*. Cambridge: CUP.